

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch HPS Hergovits, Pinkel & Schnabl Steuerberatungs GmbH, Triesterstraße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 12. April 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 30. März 2017 betreffend Körperschaftsteuer für 2012 bis 2014 und gegen den Haftungsbescheid vom 27. März 2017 für Kapitalertragsteuer für 2012 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Anlässlich einer **Außenprüfung** bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf) wurden für die Jahre 2012 – 2014 folgende Feststellungen – soweit für das gegenständliche Rechtsmittelverfahren relevant - getroffen (Bericht vom 27.3.2017):

Tz 1: Die Gesellschaft vermiete mehrere Eigentumswohnungen und der Gesellschafter-Geschäftsführer erbringe Flugdienstleistungen als Pilot. Die Bf habe am 12.4.2012 einen PKW Mercedes ML 320 erworben. Es sei davon auszugehen, dass der PKW Toyota Corolla Verso seitdem nicht mehr betrieblich genutzt werde und aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden sei. Die Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers sei bis 16.9.2012 bei der Bf als

Arbeitnehmerin gemeldet gewesen. Sie habe dem Betriebsprüfer bei einer telefonischen Anfrage mitgeteilt, dass sie dieses Auto immer benutzt habe. Für keines der beiden Fahrzeuge gebe es ein Fahrtenbuch, weder der Gesellschafter-Geschäftsführer noch die Ehegattin habe ein privates KFZ.

Tz 2: Der PKW Toyota Corolla sei im Anlagenverzeichnis bereits abgeschrieben. Es erfolge somit lediglich eine Kürzung der verbuchten Aufwendungen. Da eine eindeutige Zuordnung der Aufwendungen zu den beiden Fahrzeugen nicht möglich sei, erfolge eine Kürzung im Wege der Schätzung. Nicht anzuerkennen sei ein Aufwand von 20%, das sind 2.236,67 Euro (2012) und von 40%, das sind 4.203,50 Euro (2013) und 4.374,90 Euro (2014).

Tz 3: Die Kürzung der Aufwendungen für den PKW und die (nicht strittige) Erhöhung des Verkaufserlöses für eine Eigentumswohnung seien verdeckte Gewinnausschüttungen. Diese werden dem Gesellschafter-Geschäftsführer ***1*** zugerechnet. Der steuerliche Vertreter habe angegeben, dass ***1*** die zu entrichtende KESt der Bf zur Gänze ersetzen werde. Die KESt sei daher mit 25% festzusetzen.

Unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt die Körperschaftsteuerbescheide wieder auf und es ergingen neue **Körperschaftsteuerbescheide vom 30.3.2017** für die Jahre 2012 – 2014 sowie ein **Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid vom 27.3.2017** für 2012, 2013 und 2014.

In der **Beschwerde vom 12.4.2017** wandte die Bf gegen diese Bescheide ein, dass der PKW Toyota von ***2***, der mittlerweile geschiedenen Ehegattin, bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses 9/2012 betrieblich und auch für Privatfahrten genutzt worden sei. Es sei ein PKW-Sachbezug von monatlich 1,5% der Anschaffungskosten berücksichtigt worden. Nach der privaten Trennung lebe ***2*** ab 10/2012 in Wien und ***1*** in ***X***.

Vor der Beendigung des Dienstverhältnisses mit seiner Ehegattin habe ***1*** betriebliche Fahrten überwiegend mit dem PKW Mercedes durchgeführt. Für die Privatfahrten sei ein Sachbezug angesetzt worden. In der Folge habe er den PKW Toyota Corolla als zweites Betriebsfahrzeug weiter genutzt, da der PKW damals bereits mehr als 10 Jahre alt gewesen sei und nur einen geringen Verkaufserlös erzielt hätte. Des Weiteren sei er ein idealer Kleinwagen für Stadtfahrten. Es habe auch kein Diebstahlrisiko bestanden, wenn ***1*** das Fahrzeug iZm Flugdienstleistungen oftmals auf Flughäfen in Osteuropa, insbesondere in Bratislava, längerfristig abgestellt habe.

Für Privatfahrten habe ***1*** dieses Fahrzeug nach Beendigung des Dienstverhältnisses mit ***2*** nur in geringem Umfang verwendet. Dennoch sei ab 10/2012 auch für dieses Fahrzeug ein Sachbezug angesetzt worden.

Zur telefonischen Befragung von ***2*** durch den Betriebsprüfer, wonach diese angeblich den PKW Toyota als „ihr Auto“ bezeichnet habe, sei folgendes einzuwenden:

2 sei vom Betriebsprüfer bei Beginn der Befragung nicht informiert worden, dass sie als Auskunftsperson oder Zeugin einvernommen werde. Sie sei daher bis fast zum Ende der Befragung der Meinung gewesen, dass es um ihre eigenen steuerlichen Angelegenheiten gehe. Sie habe angegeben, dass der PKW Toyota der Bf gehört habe und daher nach Beendigung des Dienstverhältnisses nicht mehr „ihr Auto“ gewesen sei, dass sie aber danach in vereinzelt Fällen den PKW ausgeborgt habe. Eine Niederschrift über die Einvernahme habe der Betriebsprüfer nicht erstellt, seine Feststellungen würden somit bloß auf Erinnerungen basieren. Die Befragung sei rechtswidrig gewesen, weil die erforderliche Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsrechte (insbesondere als ehemalige Ehegattin) unterblieben sei. Die Rechtswidrigkeit der Befragung lasse erhebliche Zweifel an der Seriosität der Prüfungshandlungen aufkommen.

2 habe in der Folge in einer schriftlichen Stellungnahme dargelegt, welche Aussagen sie tatsächlich gemacht habe bzw wie der Sachverhalt tatsächlich gewesen sei. Die Stellungnahme könne wie folgt zusammengefasst werden:

2 und ***1*** würden seit der Beendigung ihres Dienstverhältnisses getrennt leben, sie in Wien und er in ***X***. Nunmehr sei auch die Ehe geschieden. Sie fahre generell nicht gerne Auto. Ihr neuer Wohnsitz und Job in Wien würden ein eigenes Auto nicht mehr erforderlich machen. Der PKW Toyota sei ihr grundsätzlich nicht mehr zur Verfügung gestanden, sie habe den PKW bloß in einigen seltenen Fällen ausgeborgt. Dabei sei es maximal um einige hundert Kilometer pro Jahr gegangen, die im Kfz-Sachbezug des ***1*** sicher Deckung finden würden.

Diese Stellungnahme habe der Betriebsprüfer nicht berücksichtigt. Eine schriftliche Zeugenaussage mit konkreten Sachverhaltsangaben habe mehr Beweiskraft als ein Gedächtnisprotokoll des Betriebsprüfers über eine telefonische Befragung.

Die Kosten des PKW Toyota seien daher zur Gänze als betrieblich veranlasst anzuerkennen und es liege auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Zur Schätzung der Kosten des PKW Toyota:

Der Betriebsprüfer habe den Kostenanteil des PKW Toyota mit 20% bzw 40% der Gesamtkosten beider Fahrzeuge geschätzt, da nach seiner Meinung die Kosten nicht eindeutig zuordenbar seien. Diese Schätzung sei nicht zulässig, weil in der Buchhaltung der Bf die Kosten für beide PKW auf getrennten Konten erfasst gewesen seien. Die Schätzung habe auch unberücksichtigt gelassen, dass der PKW Mercedes viel höhere Betriebskosten für

Versicherung, Instandhaltung und Kraftstoffverbrauch als der PKW Toyota verursacht und auch eine höhere Kilometerleistung aufgewiesen habe.

Für den Fall, dass der Beschwerde nicht stattgegeben werde, beantrage die Bf, die Kosten des PKW Toyota mit den in der Buchhaltung aufscheinenden tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen, nämlich 389,89 Euro (für 10-12/2012), 2.159,14 Euro (für 2013) und 1.170,61 Euro (für 2014).

Darüber hinaus beantragte die Bf die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung.

In einer **Stellungnahme vom 21.6.2017** äußerte sich der Betriebsprüfer zur telefonischen Befragung der ***2*** dahingehend, dass im Rahmen von Außenprüfungen telefonische Befragungen tagtäglich durchgeführt würden. Der Ablauf dieser Befragungen sei immer gleich: Man stelle sich mit Namen und Angabe der Behörde vor und teile mit, in welcher Sache man anrufe (in diesem Fall Außenprüfung der Fa. ***Bf1***), und in welcher Funktion der Gesprächspartner befragt werde (in diesem Fall als Auskunftsperson). Dem Gesprächspartner werde auch ein Rückruf angeboten. Er wehre sich entschieden gegen jeden anders dargestellten Sachverhalt. ***2*** sei an ihrer Handynummer kontaktiert worden.

Der Betriebsprüfer habe die Angaben der ***2*** umgehend mit Notizen und unmittelbar darauf in einem Aktenvermerk festgehalten. Sie habe am 14.11.2016 telefonisch angegeben, 2012 bis 2014 mit dem Toyota Corolla der Bf gefahren zu sein (das ist mein Auto, gehört der GmbH meines Mannes). Sie habe ungefragt ergänzt: „Dieses Auto gibt es nicht mehr, aber ich fahre auch jetzt ein Auto der GmbH“.

Die schriftliche Stellungnahme der ***2*** habe die Abgabenbehörde als Schutzbehauptung qualifiziert. Alle nach dem erwähnten Telefonat vorgebrachten Behauptungen zur betrieblichen Nutzung des PKW würden massiv den ursprünglich gemachten Angaben widersprechen, die wohl daher rühren, dass ***2*** zum Zeitpunkt des Telefonats über die steuerlichen Auswirkungen ihrer Angaben nicht Bescheid gewusst habe. Der Betriebsprüfer sehe daher keine Veranlassung, von den getroffenen Feststellungen abzugehen.

Zu den nicht anerkannten Kostenanteilen des PKW Toyota machte der Betriebsprüfer geltend, dass die Buchhaltungskonten der beiden PKW unvollständig gewesen seien, da die in den jeweiligen Bilanzen angeführten Kfz-Aufwendungen höher seien als die Summe der beiden Konten. Das zweite Kfz sei mit 12.4.2012 angeschafft worden, daher habe die Aufteilung im Jahr 2012 nicht erst in den Monaten 10 – 12 zu erfolgen. Es sei für die betriebliche Verwendung kein Fahrtenbuch geführt worden. Die Aufwendungen für Tankrechnungen und Parkscheine seien nicht eindeutig zuordenbar. Im Jahr 2014 seien zB nur zwei Tankrechnungen auf den PKW Toyota Corolla verbucht worden.

Die Schätzungsbefugnis sei eindeutig gegeben. Den höheren Kosten des PKW Mercedes sei durch den Prozentsatz der Streichung im Jahr 2012 mit 20% und in den Folgejahren mit 40% mehr als Genüge getan.

Mit **Eingabe vom 5.7.2017** verzichtete der steuerliche Vertreter auf eine Gegenäußerung.

Das Finanzamt legte die Beschwerde und die Akten des Abgabenverfahrens an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Auf ein **Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts** übermittelte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 28.9.2020 zum Nachweis der geltend gemachten Fahrtkosten die Buchhaltungskonten 2012 – 2014 betreffend die gegenständlichen Fahrzeuge. Der PKW Toyota Corolla-Verso sei Anfang 2015 wegen technischer Defekte verkauft worden. Mitte 2015 habe der Bf wieder ein zweites Kfz (Toyota Yaris) angeschafft. Für die PKW-Privatnutzung sei bei ***1*** (und bis 9/2012 bei ***2***) ein Sachbezug berücksichtigt worden.

Des Weiteren wurde eine überschlagsmäßige Rekonstruktion der betrieblichen Fahrten übermittelt, die folgende Kilometerleistungen für betriebliche und private Fahrten auf Basis einer Schätzung ergab:

	2012		2013		2014	
	Chrysler/Merc	Toyota	Mercedes	Toyota	Mercedes	Toyota
Km gesamt	21.927	18.407	22.005	11.921	27.625	1.576
Betrieblich	21.177	13.157	21.005	10.921	26.125	1.076
Privat	750	5.250	1.000	1.000	1.500	500

Nach einem weiteren Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts zur Vorlage sämtlicher Gutachten der § 57a KFG-Überprüfungen und der Service- und Reparaturrechnungen für Mercedes und Toyota Corolla antwortete der steuerliche Vertreter (**E-Mail vom 8.12.2020**), dass diese Belege aus 2012 – 2014 nicht auffindbar seien. Lediglich einige, im Anhang übermittelte Rechnungen seien vorhanden.

Für den Toyota Corolla zeige die Reparaturrechnung vom 28.2.2012 einen Km-Stand von 171.475 und die Rechnung betreffend die § 57a-Begutachtung vom 30.12.2013 einen Km-Stand von 200.485. Im Zeitraum vom 28.2.2012 bis 30.12.2013 seien somit 29.010 Km gefahren worden, was mit den geschätzten Kilometerleistungen konform gehe.

Für den Mercedes ergebe sich aus der Ankaufsrechnung vom 12.4.2012 ein Km-Stand vom 69.093 und aus der Reparaturrechnung vom 8.11.2012 ein Km-Stand von 82.100. In diesem Zeitraum seien somit 13.007 Km gefahren worden, was ebenfalls mit den geschätzten Kilometerleistungen übereinstimme.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte der Amtspartei das Ergänzungsersuchen vom 26.8.2020 und die Antwort des steuerlichen Vertreters vom 28.9.2020 sowie die E-Mail vom 8.12.2020 samt Anlagen. Der Betriebsprüfer nahm mit **Schreiben vom 12.2.2021** zu den PKW-Konten und den entsprechenden Bilanzzißern Stellung und räumte ein, dass entgegen seiner ursprünglichen Feststellung keine Differenz zwischen den einzelnen Konten und den in den Bilanzen angeführten Kfz-Aufwendungen bestehe. Die Behandlung des PKW Toyota als Privatvermögen ab der Anschaffung des PKW Mercedes begründete der Betriebsprüfer damit, dass alle beruflich veranlassten Fahrten der GmbH mit einem PKW abgedeckt werden könnten. Er habe den Eindruck gewonnen, dass die Anmeldung der ***2*** als Arbeitnehmerin der GmbH und die Erfassung eines zweiten PKW in der GmbH aus steuerlichen Gründen erfolgt seien und nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen hätten. Dies habe er jedoch im Rahmen der Außenprüfung nicht ausreichend erhoben und im Arbeitsbogen zu wenig dokumentiert. Ein Verbleib des PKW Toyota im Betriebsvermögen der Bf bis zum tatsächlichen Ausscheiden von ***2*** sei daher zu akzeptieren. Der Schätzungsgrund sei das Fehlen von Fahrtenbüchern gewesen. Des Weiteren seien die Kfz-Aufwendungen der zwei PKW nicht „sortenrein“ auf den jeweiligen Konten verbucht. Er habe auf dem Konto des PKW Toyota auch Verbuchungen des anderen Kfz vorgefunden. Dies sei im Arbeitsbogen dokumentiert und er habe daher die Kostenanteile des PKW Toyota mit 20% bzw 40% der gesamten PKW-Kosten geschätzt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf stellte ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer in den gegenständlichen Jahren 2012 – 2014 ein im Betriebsvermögen befindliches Kfz für private und betriebliche Fahrten zur Verfügung. Es handelte sich dabei bis 25.3.2012 um einen Chrysler Voyager und danach ab 12.4.2012 um einen Mercedes ML 320. Im Betriebsvermögen befand sich in den Jahren 2012 – 2014 darüber hinaus ein Toyota Corolla, Baujahr 2002, der im Anlagenverzeichnis bereits auf 0,01 Euro abgeschrieben war. Dieses Kfz wurde unbestritten von der Gattin des Geschäftsführers bis zur Beendigung ihres Dienstverhältnisses am 16.9.2012 überwiegend für betriebliche, aber auch für private Fahrten verwendet. Für keines der Fahrzeuge wurden Aufzeichnungen, wie zB Fahrtenbücher, welche das Ausmaß der betrieblichen und privaten Nutzung dokumentieren, geführt. Ein privates Fahrzeug stand weder dem Geschäftsführer noch der Gattin zur Verfügung. Die Gesellschaft hatte im streitgegenständlichen Zeitraum keine weiteren Dienstnehmer.

Folgende laufende Kfz-Aufwendungen wurden Seitens der Bf geltend gemacht:

	2012	2013	2014
Chrysler Voyager bis 25.3.2012	1.585,19		
Mercedes ML 320 CDI 4matic ab 12.4.2012	6.231,37	8.349,61	9.766,64
Toyota Corolla Verso	3.366,81	2.159,14	1.170,61
Summe	11.183,37	10.508,75	10.937,25
Davon von Bp nicht anerkannt	2.236,67	4.203,50	4.374,90

2. Beweiswürdigung

Nach Darstellung Seitens der Bf hat der Geschäftsführer den zuvor von der (nunmehr geschiedenen) Gattin gefahrenen Toyota Corolla nach deren Ausscheiden als Dienstnehmerin als Zweitfahrzeug überwiegend für betriebliche Zwecke der Bf verwendet. Die Ehegattin habe das Fahrzeug ab diesem Zeitpunkt nur mehr in geringem Umfang von einigen hundert Kilometern pro Jahr für Privatfahrten genützt. Die Bf hat das Fahrzeug Anfang 2015 veräußert.

Nach den Feststellungen der Außenprüfung hat die Bf hingegen ab Beendigung des Dienstverhältnisses das Fahrzeug der Ehegattin zur Gänze für private Fahrten überlassen. Die laufenden PKW-Aufwendungen für den Toyota Corolla wurden als nicht betrieblich veranlasst beurteilt und als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert. Strittig ist daher, ob der Toyota Corolla ab 17.9.2012 nach wie vor dem Betriebsvermögen der Bf zuzuordnen ist oder aber Privatvermögen darstellt.

Fahrtenbücher oder ähnliche Aufzeichnungen liegen nicht vor.

Ab 10/2012 und im Jahr 2013 wird Seitens der Bf rund 1/3 aller Fahrten dem Toyota Corolla zugeordnet, im Jahr 2014 lediglich ein geringeres Ausmaß von 1.576 km. In der vom steuerlichen Vertreter übermittelten Aufstellung, die auf Schätzungen beruht, wird von folgenden betrieblichen und privaten Fahrten des Toyota Corolla ausgegangen:

Kilometer	2012	2013	2014
betrieblich	13.156,94	10.921,50	1.076,00

privat	5.250,00	1.000,00	500,00
Summe	18.406,94	11.921,50	1.576,00

In einem im Arbeitsbogen enthaltenen Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 14.11.2016 über den Inhalt eines Telefongesprächs mit der Gattin ist folgendes festgehalten:

Die Gattin habe angegeben, im Zeitraum 2012 – 2014 mit dem Kfz der Bf (Toyota Corolla) gefahren zu sein. „Das ist mein Auto, gehört der GmbH meines Mannes. Dieses Auto gibt es nicht mehr, aber ich fahre auch jetzt ein Auto der GmbH.“

Der steuerliche Vertreter merkte dazu an, dass die Gattin falsch zitiert worden sei und übermittelte eine schriftliche Stellungnahme der Gattin vom 16.11.2016. ***2*** führte in diesem Schreiben an, dass ihr der Toyota Corolla nach Beendigung des Dienstverhältnisses Ende 2012 grundsätzlich nicht mehr zur Verfügung gestanden sei. Sie fahre generell nicht gerne Auto. Nach der Verlegung ihres Wohnsitzes nach Wien und der Annahme eines neuen Jobs in Wien seien Autofahrten kaum mehr notwendig gewesen, da alle beruflichen und privaten Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erledigen seien. Wenn sie ein Auto benötigt habe, habe sie eines von Freunden in der Nähe bzw von ihrem Sohn ausgeborgt. Nur in seltenen Fällen habe sie sich den Toyota Corolla von ihrem Mann geliehen, denn dieses Fahrzeug in der Garage in ***X*** sei für sie nur schwer erreichbar gewesen.

Kann den Abgabepflichtigen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt gemäß § 138 Abs. 1 BAO die Glaubhaftmachung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150).

In freier Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht in Hinblick auf den Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 14.11.2016 zu dem Ergebnis, dass das streitgegenständliche Fahrzeug nach Beendigung ihres Dienstverhältnisses der Ehegattin für Privatfahrten zur Verfügung gestellt wurde. Früher getätigten Aussagen kommt idR ein höheres Maß an Glaubwürdigkeit zu als späteren Äußerungen. Für die Weiternutzung des Toyota Corolla durch die Ehegattin spricht auch, dass die § 57a-Begutachtung offensichtlich von der Ehegattin beauftragt und bezahlt wurde, da die entsprechende Rechnung vom 30.12.2013 auf die Gattin lautet. Bei der späteren schriftlichen Stellungnahme der Ehegattin vom 16.11.2016, in der der Inhalt der telefonischen Mitteilung vom 14.11.2016 relativiert wurde, ist von einer Gefälligkeitsbestätigung auszugehen, die nach Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter verfasst wurde.

Zu bedenken ist auch, dass für eine Fahrt vom neuen Wohnort der Ehegattin in 1210 Wien, Schenkendorfsgasse 35, zum Sitz der Bf – um zum Standort des Toyota zu gelangen - mit

öffentlichen Verkehrsmitteln ein Zeitaufwand je nach Verkehrsverbindung von 36 bis 45 Minuten einzuplanen wäre. Damit scheint ein gelegentliches Ausborgen des Fahrzeugs, wie Seitens der Bf und der Ehegattin vorgebracht, nicht sehr wahrscheinlich.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Toyota Corolla ab 17.9.2012 nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausschließlich von der Ehegattin für ihre Privatfahrten benützt wurde.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, bei der telefonischen Befragung der Ehegattin habe der Betriebsprüfer keine Niederschrift aufgenommen und sie sei nicht über ihr Weigerungsrecht belehrt worden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass Mitteilungen, die der Abgabenbehörde telefonisch zugehen, gemäß § 89 Abs. 1 BAO in einem Aktenvermerk festzuhalten sind. Die Erstellung einer Niederschrift bzw. eine Belehrung ist bei telefonischen Befragungen nicht vorgesehen. Telefonisch erteilte Auskünfte (Mitteilungen) sind keine Auskünfte iSd § 143 BAO (*Ritz*, BAO⁵, § 143 Tz 11). Aktenvermerke können als Beweismittel nach den allgemeinen Grundsätzen der freien Beweiswürdigung herangezogen werden, auch wenn ihnen eine geringere Beweiskraft als einer Niederschrift zukommt (*Ritz*, BAO⁵, § 89 Tz 1).

Eine Rechtswidrigkeit der telefonischen Befragung im Zuge der Außenprüfung ist daher nicht zu erkennen.

Die schriftliche Stellungnahme der Ehegattin zum Inhalt des Telefongesprächs kann – anders als der steuerliche Vertreter meint – keinesfalls als schriftliche Zeugenaussage angesehen werden, da die Ehegattin weder im Sinne des § 174 BAO belehrt und zur Angabe der Wahrheit ermahnt wurde noch auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage aufmerksam gemacht wurde (VwGH 17. 10. 1991, 90/13/0005). Auch diese an die Behörde gerichtete Eingabe der Ehegattin kommt als Beweismittel in Betracht, hat aber mangels Wahrheitspflicht eine geringere Beweiskraft als eine Zeugenaussage.

Fest steht, dass die vom Geschäftsführer genutzten Fahrzeuge (Chrysler Voyager als Fiskal-LKW und danach Mercedes) wegen überwiegender betrieblicher Nutzung zu Recht im Betriebsvermögen aufgenommen waren. In weiterer Folge ist nun zu beurteilen, welcher Anteil der gesamten laufenden PKW-Aufwendungen auf den Mercedes entfällt bzw. welche dem Toyota zuzuordnenden Beträge nicht betrieblich veranlasst waren.

Die Kfz-Aufwendungen wurden für jedes Fahrzeug gesondert auf einem Buchhaltungskonto verbucht. Wie der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme vom 12.2.2021 einräumte, stimmen die Kfz-Aufwendungen laut den Bilanzen mit den Beträgen der Buchhaltungskonten überein. Der Betriebsprüfer meinte jedoch, eine eindeutige Zuordnung der Aufwendungen wie zB Aufwendungen für Tankrechnungen und Parkscheine zu den einzelnen Fahrzeugen sei nicht

möglich. Auf dem Konto des Toyota Corolla seien auch Aufwendungen des anderen Kfz verbucht worden.

Der Betriebsprüfer ermittelte daher den nicht anzuerkennenden Anteil der Kfz-Kosten mittels Schätzung (20% bzw 40% der Gesamtkosten beider Fahrzeuge). Im Ergebnis wurden damit nicht nur die Kosten des Toyota Corolla, sondern auch ein Teil der für den Mercedes verbuchten Aufwendungen nicht anerkannt.

Es mag zwar sein, dass die richtige Zuordnung der einzelnen Kfz-Aufwendungen auf das jeweilige Fahrzeug-Konto im Rahmen der Außenprüfung weitgehend nicht überprüfbar war. Konkrete Anhaltspunkte für eine unzutreffende Verbuchung von Aufwendungen sind aber anhand der einzelnen Kfz-Konten sowie der vorliegenden Rechnungen nicht erkennbar und auch im Arbeitsbogen zur Außenprüfung nicht dokumentiert.

Der vorliegende Sachverhalt bietet daher keinen Anlass für eine Schätzung zur Aufteilung der Kfz-Aufwendungen. Für die Kosten des Toyota sind die in der Buchhaltung ab 17.9.2012 erfassten Kosten wie folgt heranzuziehen: 456,34 Euro (für 17.9.- 31.12.2012), 2.159,14 Euro (für 2013) und 1.170,61 Euro (für 2014).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Die tatsächlichen Aufwendungen für Kraftfahrzeuge, die überwiegend (d.h. zu mehr als 50%) betrieblich verwendet werden und deshalb Betriebsvermögen darstellen, sind Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988. Auch bei betrieblicher Verwendung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuges sind grundsätzlich die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Betriebsausgaben sind nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Personenkraftwagen sind ausschließlich nach ihrer überwiegenden Nutzung dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzuordnen. Die Zuordnung erfolgt grundsätzlich mit der Führung eines Fahrtenbuchs; allerdings kommen auch andere Beweismittel in Betracht (JAKOM, EStG, 2021, § 4 Tz 173 „Personenkraftwagen“).

Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen entscheidet auch über die Zuordnung der mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Aufwendungen (*Doralt*, EStG § 4 Tz 31).

Die Zurverfügungstellung an Dienstnehmer kann die Betriebsvermögenseigenschaft des Fahrzeugs begründen, sofern der PKW nicht aus persönlichen Gründen, etwa einer nahestehenden Person, überlassen wird (VwGH 29.7.2010, 2008/15/0297).

Wird einem Dienstnehmer ein betriebliches Fahrzeug zur beruflichen und privaten Verwendung zur Verfügung gestellt, sind die entsprechenden Betriebskosten des Fahrzeugs aus Sicht des Dienstgebers zur Gänze betrieblich veranlasst, wenn die private Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeugs als Lohnbestandteil zu sehen ist. Das Gleiche gilt für das Dienstfahrzeug eines Geschäftsführers, es sei denn der Erwerb des PKW war gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Grundsätzlich stellt das gesamte Vermögen einer Kapitalgesellschaft Betriebsvermögen dar. Eine Kapitalgesellschaft kann aber ausnahmsweise auch Privatvermögen haben. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten bzw gesellschaftsrechtlichen Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar; auch eine Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen ist in diesem Fall nicht möglich. Derartige Wirtschaftsgüter gehören zum steuerneutralen Bereich der Körperschaft (JAKOM, EStG, 2021, § 4 Tz 74).

Bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses der Gattin wurde Seitens der Abgabenbehörde die Eigenschaft des Toyota Corolla als Betriebsvermögen nicht in Frage gestellt. Die Gattin hat diesen Vorteil als Sachbezug versteuert.

Wird die betriebliche Nutzung eingestellt, wird das Wirtschaftsgut durch private Nutzung entnommen. Die Entnahme von Betriebsvermögen in das Privatvermögen erfordert ein tatsächlich nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten des Steuerpflichtigen; bei notwendigem Betriebsvermögen erfolgt die Entnahme durch die dauerhafte außerbetriebliche Nutzung (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215). Bei notwendigem Betriebsvermögen kann eine Entnahme nur durch Zweckentfremdung oder unentgeltliche Übertragung auf Dritte bewirkt werden (vgl. JAKOM, EStG, 2021, § 4 Tz 87, 88).

Da im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellt wurde, dass der Toyota Corolla nach dem 16.9.2012 nicht mehr für betriebliche Zwecke der Bf eingesetzt, sondern aus persönlichen Gründen der Ehegattin überlassen wurde, ist das Fahrzeug dem Privatvermögen bzw. dem steuerneutralen Bereich der Bf zuzuordnen. Damit sind ab diesem Zeitpunkt die Kfz-Aufwendungen für den Toyota Corolla nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

§ 184 Abs. 1 BAO regelt, dass die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, sie diese zu schätzen hat. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Der Betriebsprüfer hat den auf den Toyota Corolla entfallenden Kfz-Aufwand in Höhe von 20% (2012) bzw 40% (2013 und 2014) der gesamten Kfz-Aufwendungen geschätzt.

Wie bereits ausgeführt besteht kein Anlass von den in den einzelnen Kfz-Konten aufgezeichneten Beträgen abzuweichen, da eine unrichtige Zuordnung der PKW-Kosten auf die getrennten Konten nicht festgestellt werden konnte. Der vorliegende Sachverhalt bietet somit keine Grundlage für eine Schätzung.

Folgende Aufwendungen für den Toyota Corolla sind – statt den im Zuge der Außenprüfung angesetzten Beträgen - gewinnerhöhend zu berücksichtigen: 456,34 Euro (für 2012), 2.159,14 Euro (für 2013) und 1.170,61 Euro (für 2014).

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben.

Berechnung Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	2012	2013	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid	45.787,63	30.396,46	55.946,07
Nicht anerkannter Kfz-Aufwand lt. Bp	-2.236,67	-4.203,50	-4.374,90
Nicht anerkannter Kfz-Aufwand lt. BFG	456,34	2.159,14	1.170,61
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	43.550,96	28.352,10	52.741,78

Berechnung Körperschaftsteuer:

	2012	2013	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Einkommen	43.550,96	28.352,10	52.741,78
Davon 25%	10.887,74	7.088,03	13.185,45
Anrechenb. ausländ. (Quellen-)Steuer lt. Bescheid	- 1.031,79	- 2.385,00	- 675,00
einbehaltene Steuerbeträge lt. Bescheid	- 4.286,58	- 679,30	- 1.180,18
Rundung	-0,37	0,27	-0,27
Festgesetzte Körperschaftsteuer	5.569,00	4.024,00	11.330,00

Berechnung Kapitalertragsteuer:

	2012	2013	2014
Kürzung Kfz-Aufwand	456,34	2.159,14	1.170,61
Erhöhung Verkaufserlös Wohng. lt. Bp			10.000,00
Verdeckte Ausschüttung	456,34	2.159,14	11.170,61
KESt 25%	114,09	539,79	2.792,65

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, sondern Fragen der Beweiswürdigung zu beurteilen waren.

Wien, am 20. Oktober 2021